

Audience publique du 22 juillet 2009

Recours formé par
la société ... S.A., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24546 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 30 juin 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 77323, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 mai 2008 (datée erronément au 30 avril 2008 dans la requête introductive d'instance) ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 novembre 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la partie demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Marc-François Daubenfeld, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier de son mandataire du 25 novembre 2005, la société ... S.A. introduisit devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2004, émis à son égard le 31 août 2005 par le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... fit introduire le 30 mai 2006 un recours contentieux en réformation, sinon en annulation contre trois bulletins, dont le prédit bulletin de l'impôt sur la fortune.

Ce recours, en tant que dirigé contre un bulletin d'établissement de la fortune au 1^{er} janvier 2004, fut déclaré irrecevable par le tribunal administratif suivant jugement du 7 mai

2007 (n° 21466 du rôle), confirmé en instance d'appel par un arrêt de la Cour administrative du 16 octobre 2007 (n° 23053C du rôle).

Par lettre datée du 11 janvier 2008, la société ... introduisit le 14 janvier 2008 une réclamation auprès du directeur contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004, émis à son égard par le bureau d'imposition Société 2 en date du 31 août 2005.

Par une décision du 30 mai 2008 (n° C 14221 du rôle), le directeur déclara la réclamation comme irrecevable pour cause de tardiveté. Cette décision a la teneur suivante :

« Vu la requête introduite le 14 janvier 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2004, émis le 31 août 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le bulletin litigieux a été notifié par simple pli fermé à l'adresse de la réclamante en date du 31 août 2005 ;

que toutes les dispositions légales inhérentes à la régularité des actes attaqués, dont celles du § 211 AO, notamment une instruction relative aux délais et voies de recours, actuellement critiquées par la réclamante, ayant été respectées en l'espèce, les délais de réclamation qui, aux termes des §§ 245 et 246 AO, sont de trois mois, ont commencé à courir à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, en l'occurrence donc à partir du 5 septembre 2005 ;

Considérant que la réclamation, entrée le 14 janvier 2008, n'a pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 5 décembre 2005 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO, ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable. »

Par requête déposée le 30 juin 2008 au greffe du tribunal administratif, la société ... S.A. a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision de rejet précitée du directeur, énoncée comme étant datée du 30 avril 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'établissement de la valeur unitaire. Le tribunal est

partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale précitée du 30 mai 2008. Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours au motif que la requête introductive d'instance ne respecterait pas les articles 1^{er} et 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, en ce qu'elle n'indiquerait pas avec toute la précision requise la décision contre laquelle le recours est dirigé, dès lors qu'elle se contenterait de viser une décision de rejet, en l'occurrence inexistante, du directeur de l'Administration des Contributions directes, sans la désigner plus amplement et sans indiquer son numéro de rôle.

S'il est vrai que l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999 exige que la requête contienne « *la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé* », il n'en demeure pas moins qu'en l'espèce, au-delà de la formulation inexacte portée au dispositif de la requête et d'une date inexacte figurant dans le corps de la requête, la requête introductive d'instance précise néanmoins au dispositif que le recours est dirigé contre une « *décision de rejet du Directeur de l'administration des Contributions directes* » et que la partie demanderesse a joint à son recours la décision critiquée, à savoir la décision du directeur du 30 mai 2008, inscrite sous le numéro C 14221 du rôle. Le tribunal est partant amené à retenir que la décision déferée est désignée à suffisance de droit, étant relevé par ailleurs que l'Etat a pu utilement exercer ses droits de la défense.

Le moyen d'irrecevabilité tiré de la désignation inexacte de la décision déferée laisse partant d'être fondé.

Le délégué du gouvernement conclut ensuite à l'irrecevabilité du recours pour « *défaut d'intérêt légitime, né, actuel et fiscal* », tout en soutenant que le recours ne serait pas valablement formé. Il fait valoir à cet égard que la partie demanderesse se contenterait de contester par « *de longues réflexions théoriques et abstraites* » les instructions concernant les voies de recours figurant sur tout bulletin d'imposition. Il s'y ajouterait que la partie demanderesse aurait omis de formuler une quelconque demande concrète allant dans le sens d'une réformation de la décision et qu'elle resterait en défaut de contester la décision directoriale *per se*, ainsi que de motiver son recours en quoi le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 lui ferait grief. Il souligne encore que la réclamation introduite devant le directeur se bornerait également à critiquer exclusivement les voies de recours indiquées sur le bulletin, sans pour autant motiver en quoi ce bulletin lui fait grief. Il relève ensuite qu'il serait étonnant que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 comportant les instructions sur les voies de recours n'aurait pas été versé ni devant le directeur, ni dans le cadre du présent recours. En rappelant que les moyens énoncés par référence à d'autres pièces non contenues dans la requête introductive d'instance n'y seraient tout simplement pas contenus, il en déduit que le tribunal n'aurait pas à en tenir compte.

Force est de constater qu'en l'espèce, le recours est dirigé contre une décision par laquelle le directeur a déclaré la réclamation de la société ... irrecevable pour avoir été introduite tardivement, sans toiser le fond du litige. S'il est certes vrai, comme le soutient à juste titre le délégué du gouvernement, que la partie demanderesse se contente de critiquer la teneur des instructions sur les voies de recours, qu'elle estime être inexactes ou insuffisantes, elle en conclut néanmoins qu'en l'espèce, les délais de recours n'auraient pas pu commencer à

courir, de sorte que ce serait à tort que le directeur aurait considéré sa réclamation comme étant tardive et qu'elle sollicite partant, dans le cadre du recours en réformation, l'annulation de la décision directoriale. La partie demanderesse a ainsi indiqué avec suffisamment de précisions ses moyens, de sorte que le moyen d'irrecevabilité afférent laisse d'être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond, la partie demanderesse, tout en admettant que sa réclamation aurait été introduite en dehors du délai légal imparti de trois mois, soutient que cette circonstance ne porterait pas à conséquence en ce que les délais de réclamation n'auraient pas pu commencer à courir du fait de l'inexactitude et/ou de l'insuffisance des instructions relatives aux voies de recours telles qu'annexées au verso du bulletin. Elle critique ainsi les instructions sur les voies de recours d'être imprécises et difficilement compréhensibles pour un contribuable, dès lors que les instructions sont toujours les mêmes, quel que soit le bulletin visé. Cette imprécision serait contraire au paragraphe 211 AO. Elle reproche ensuite à ces instructions de ne pas préciser que la réclamation devrait impérativement être introduite, ni de préciser que les délais de recours sont des délais de forclusion, ni de spécifier la nature du recours, ni de préciser qu'il existe la possibilité d'agir par le biais d'un mandataire. La partie demanderesse critique ensuite le fait que les instructions sur les voies de recours renseigneraient plutôt sur ce qu'il ne faudrait pas faire au lieu de préciser ce qu'il faudrait faire. En ce qui concerne plus spécialement les instructions relatives aux voies de recours ouvertes contre des bulletins émis en matière d'impôt sur la fortune, elle soutient que ces instructions prêteraient à confusion et qu'elles ne renseigneraient pas le contribuable sur ce qui se passera une fois qu'il aura introduit sa réclamation, notamment en cas de silence gardé par le directeur à la suite de l'introduction d'une réclamation. Quant aux instructions relatives aux voies de recours ouvertes contre des bulletins émis en matière d'impôt commercial communal, la partie demanderesse fait valoir que les instructions afférentes seraient dénuées de toute pertinence. Finalement, elle critique encore le bulletin de faire mention d'immeubles d'exploitation indigènes alors qu'elle n'en posséderait pas. Elle en déduit qu'à défaut d'instructions suffisamment claires et précises concernant les voies de recours, aucun délai pour introduire une réclamation n'aurait pu commencer à courir, de sorte que ce serait à tort que le directeur a rejeté sa réclamation pour tardiveté.

Le délégué du gouvernement soutient que ce serait à juste titre que le directeur aurait déclaré la réclamation de la partie demanderesse irrecevable pour avoir été introduite tardivement et conclut partant au rejet du recours pour manquer de fondement. Il estime par ailleurs que toutes les indications nécessaires pour introduire une réclamation auraient figuré sur le bulletin litigieux et que ces instructions, telles qu'indiquées sur tout bulletin seraient conformes aux dispositions légales et à la jurisprudence en la matière. Il en déduit que la partie demanderesse aurait été valablement mise en mesure d'introduire sa réclamation contre le bulletin litigieux, ce qu'elle aurait d'ailleurs fait. Il s'étonne par ailleurs de ce que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004 contenant les instructions sur les voies de recours critiquées n'aurait été produit ni devant le directeur, ni en annexe au présent recours.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse, en ce qui concerne le défaut de produire une copie intégrale du bulletin d'établissement litigieux, reproche à l'administration de vouloir ainsi indûment déferer la charge de la preuve sur le contribuable, alors qu'elle devrait avoir une copie de ce qu'elle envoie aux contribuables. Elle soutient ainsi que

l'administration spéculerait sur l'impossibilité éventuelle du contribuable de ne pas pouvoir produire le bulletin litigieux, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, dès lors que la pièce en question serait versée en annexe à son mémoire en réplique.

Force est de constater que si la partie demanderesse a effectivement produit en annexe à son mémoire en réplique une copie du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004, il s'agit toutefois d'une copie incomplète dans la mesure où le feuillet comportant les instructions sur les voies de recours n'a pas été produit. Il convient également de relever qu'aucune des deux parties n'a donné suite à la demande du tribunal à l'audience des plaidoiries de produire le verso du bulletin litigieux contenant les instructions sur les voies de recours.

Dans la mesure toutefois où le délégué du gouvernement ne conteste pas que les instructions sur les voies de recours, qui sont critiquées par la partie demanderesse dans le cadre du présent litige, sont celles qui figurent sur le bulletin litigieux, aucune conséquence ne saurait être tirée du défaut de produire cette pièce.

Il convient tout d'abord de rappeler qu'aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond.* »

Les bulletins visés par le paragraphe 228 AO précité constituent par conséquent des décisions administratives susceptibles d'une réclamation auprès du directeur, dont la décision sera à son tour susceptible d'un recours au fond devant le tribunal administratif, en vertu du paragraphe 228 AO et de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Le paragraphe 211 AO dispose que « *Steuerbescheide (...) müssen ferner enthalten : 1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist.* (...) »

La partie demanderesse critique en premier lieu le fait que les instructions sur les voies de recours seraient identiques, quel que soit le bulletin concerné. Contrairement à ce qui est soutenu par la partie demanderesse, cette circonstance n'est pas en contradiction avec les prescriptions du paragraphe 211 AO, prescrivant l'indication d'une instruction sur les voies de recours, dès lors que l'instruction afférente se trouve effectivement indiquée sur le bulletin. C'est à bon droit que le délégué du gouvernement fait valoir dans ce contexte qu'aucune confusion ne serait possible dès lors qu'il n'existe que deux voies de recours possibles pour contester les bulletins et autres décisions émanant du bureau d'imposition, à savoir la réclamation ou la « Beschwerde ».

En ce qui concerne la critique relative au point 1 des instructions sur les voies de recours, indiquant que « *les réclamations contre ... peuvent être présentées, soit immédiatement au directeur, soit au bureau d'imposition compétent* », c'est à tort que la partie demanderesse fait valoir que l'utilisation du verbe pouvoir (« peuvent ») au lieu du verbe devoir (« doivent ») ne permettrait pas au contribuable de savoir qu'il doit impérativement d'abord introduire un recours au niveau administratif et qu'il ne peut pas directement s'adresser aux juridictions administratives.

En effet, il convient de relever que l'utilisation de la terminologie « *soit...soit* », (donc d'une conjonction marquant l'alternative) équivaut, d'après le lexique « *Le Grand Robert* » à « *soit l'un, soit l'autre* » et ne permet pas, comme l'indique à tort la partie demanderesse que l'on pourrait encore s'imaginer une troisième alternative.

Il est tout aussi inconcevable de vouloir prétendre que l'emploi du verbe « *pouvoir* » dans le contexte dans lequel il est employé puisse signifier autre chose que d'avoir le choix entre les deux hypothèses prévues. L'emploi du verbe devoir conduirait en effet à la situation extrême d'obliger les contribuables à introduire une voie de recours, même s'ils ne le souhaitent pas.

De même, le reproche de la partie demanderesse en ce que les instructions omettraient de spécifier que les délais des voies de recours sont des délais de forclusion, laisse également d'être fondé, dès lors que, conformément au paragraphe 83 (2) AO, ces délais sont des délais dits « d'action » et que leur inobservation entraîne une forclusion, c'est-à-dire la perte pour le contribuable du droit d'exercer une voie de recours. L'omission de spécifier qu'il s'agit de délais de forclusion est sans incidence sur le fait que la voie de recours doit être introduite dans un délai fixe.

Quant à la critique que les instructions sur les voies de recours omettraient de préciser la nature du recours, hiérarchique ou juridictionnel, cette critique est sans pertinence dès lors qu'une telle indication n'est pas légalement requise.

En ce qui concerne l'instruction manquante quant à la possibilité d'agir par mandataire, il y a lieu de rappeler à cet égard que lorsque le contribuable n'est pas obligé de se faire représenter pour l'introduction d'un recours, l'instruction sur les voies de recours est à considérer comme étant complète, lorsqu'elle contient toutes les indications nécessaires pour informer le destinataire sur la voie à suivre lorsqu'il entend agir lui-même.

Quant aux autres critiques formulées par la partie demanderesse au sujet des instructions sur les voies de recours, le tribunal est amené à retenir que les instructions ainsi critiquées ne concernent pas des éléments essentiels d'une instruction utile sur les voies de recours en tant que telles, étant donné que les bulletins contiennent de nombreuses autres précisions plus spécifiques qui n'ont toutefois aucune incidence au niveau des délais et de la procédure, de sorte qu'elles sont sans pertinence quant à la solution du présent litige.

Au vu des éléments qui précèdent, force est au tribunal de constater qu'il n'est pas contesté en cause que les instructions sur les voies de recours figurant sur le bulletin litigieux ont indiqué que « *les réclamations contre ... peuvent être présentées, soit immédiatement au directeur, soit au bureau d'imposition compétent* » et que le délai de recours est de trois mois à partir de l'expiration du jour de la notification du bulletin, de sorte que le bulletin litigieux a contenu toutes les indications nécessaires et complètes pour informer le destinataire sur la voie à suivre, au regard des exigences du paragraphe 211 AO précité.

Il s'ensuit que le délai du recours contentieux a commencé à courir le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste, donc en l'occurrence, comme dégagé à juste titre par le directeur, à partir du 5 septembre 2005.

La réclamation, entrée le 14 janvier 2008 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, n'a partant pas été introduite dans le délai légal de réclamation qui a expiré le 5 décembre 2005, de sorte qu'elle a à juste titre été déclarée irrecevable.

La décision du directeur du 30 mai 2008 est partant à confirmer et le recours est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 22 juillet 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Carlo Schockweiler